Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 35230 du rôle
Inscrit le 26 septembre 2014

Audience publique du 11 janvier 2016

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35230 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 26 septembre 2014 par Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 juillet 2014 rejetant comme non fondée une réclamation introduite en date du 16 juin 2014 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, émis en date du 4 juin 2014 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 décembre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 16 décembre 2014 par Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en sa plaidoirie à l'audience publique du 9 novembre 2015.

En date du 15 mai 2014, Monsieur ..., avocat poursuivant son stage judiciaire, déposa une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2013.

Par courrier du 20 mai 2014, le bureau d'imposition Luxembourg 8 de l'administration des Contributions directes, ci-après « le bureau d'imposition », informa Monsieur ..., sur base du paragraphe 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », que « *l'indemnité de stage* » constituerait un revenu imposable en tant que revenu d'une occupation salariée selon l'article 95 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l ´impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », tout en invitant Monsieur ... à formuler ses observations pour le 9 juin 2014 au plus tard.

Par courrier du 23 mai 2013, Monsieur ... fit parvenir ses observations à l'administration des Contributions directes en indiquant qu'il conteste l'imposition de l'« *indemnité de stage* » en tant que revenu d'une occupation salariée selon l'article 95 LIR puisqu'il n'existerait aucune base légale pour cette imposition.

Le 4 juin 2014, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013.

Par écrit du 16 juin 2014 une réclamation fut introduite auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013 précité.

Par décision du 22 juillet 2014, n° du rôle C19861, le directeur rejeta la réclamation précitée pour ne pas être fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« *Nach Einsicht der am 17. Juni 2014 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., mit Wohnsitz in L-…, den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2013, ergangen am 4. Juni 2014, anficht ;*

Nach Einsicht der Steuerakte ;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO) ;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer beschwert fühlt, weil das Steueramt die Vergütungen vom Luxemburger Staat besteuert hat ;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind ;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer vom 1. April bis zum 31. Dezember des strittigen Jahres als Rechtsanwalt in der Rechtsanwaltskanzlei "Bonn Steichen & Partners" beschäftigt war ; dass der Reklamant, gemäß Lohnsteuerkarte, eine Bruttovergütung in Höhe von ... Euro für die vorgenannte Tätigkeit erhalten hat ;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer außerdem, im strittigen Jahr Vergütungen für die Referendarzeit vom Luxemburger Staat, in Höhe von ... Euro, bezog ;

In Erwägung, dass, laut Artikel 95 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die Bezüge und Vorteile gelten, die auf Grund einer nichtselbständigen Beschäftigung erlangt werden ; dass ein Steuerpflichtiger unselbständig ist, wenn er als Arbeitnehmer aus einem Dienstverhältnis Arbeitslohn erhält ; dass im vorliegenden Fall ein solches Dienstverhältnis vorliegt und somit die Bezüge vom Arbeitgeber (i.e. die Kanzlei Bonn Steichen & Partners) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anzusehen sind ;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer Vergütungen vom Luxemburger Staat für seine Referendarzeit erhalten hat ; dass diese Leistungen im Artikel 38 des großherzoglichen Reglements vom 10. Juni 2009 bezüglich der Organisation der Referendarzeit für angehende Anwälte vorgesehen sind ;

In Erwägung, dass die Vergütungen vom Staat Zusatzleistungen darstellen, die in Verbindung mit der nichtselbständigen Beschäftigung des Rechtsmittelführers als Anwalt stehen ; dass die strittigen Einkünfte nicht steuerbefreit sind (gemäß Artikel 115 L.I.R.) sondern steuerpflichtige Einkünfte darstellen und als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Artikel 95 L.I.R.) gelten ;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde ;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET

die Reklamation ist zulässig,

sie wird als unbegründet zurückgewiesen.»

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 26 septembre 2014, Monsieur ... introduisit un recours tendant à la réformation de la décision du directeur du 22 juillet 2014.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l’article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d’une réclamation de sa part contre un bulletin de l’impôt, de sorte que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai et de la loi, est recevable.

A l’appui de son recours, le demandeur expose quant aux faits qu’il aurait pour l’année d’imposition 2013 été employé en tant qu’avocat-salarié par une étude luxembourgeoise pour la période allant du 1er avril 2013 au 31 décembre 2013, activité pour laquelle il aurait perçu des rémunérations d’un montant de ... euros. En plus de cette rémunération, il aurait en tant qu’avocat-stagiaire perçu une indemnité de stage allouée par l’Etat luxembourgeois d’un montant de ... euros sur base de l’article 38 du règlement grand-ducal du 10 juin 2009 portant organisation du stage judiciaire et règlementant l’accès au notariat, ci-après désigné « le règlement grand-ducal du 10 juin 2009 ».

Considérant n’avoir touché que des revenus d’une activité salariée pour lesquels une retenue à la source aurait déjà été appliquée, il aurait d’abord tenté d’introduire une demande de régularisation des retenues sur base d’un décompte annuel pour l’année d’imposition 2013 selon

le modèle 163R, ce qui lui aurait néanmoins été refusé au motif qu'il aurait perçu, en plus de ces revenus passibles de la retenue à la source, d'autres revenus non passibles de retenue.

Par courriel du 18 avril 2014, l'administration des Contributions directes aurait requis qu'il dépose une déclaration d'impôt par voie d'assiette (modèle 100D) en lui indiquant que l'indemnité de stage serait imposable en tant que revenu salarié au sens de l'article 95 LIR.

Le demandeur ayant demandé des précisions quant à la base légale de ces revenus, l'administration des Contributions directes lui aurait répondu par courriel du 29 avril 2014 « *Unter Artikel 95 L.I.R. finden Sie die Fussnote Nr 11, deren 2. Absatz lautet : « Sont également considérées comme revenu provenant d'une occupation salariée l'indemnité d'apprentissage versée au jeune occupé dans un contrat d'auxiliaire temporaire ou se trouvant dans un stage d'insertion.* »

Par courrier du 30 avril 2014, le demandeur réitéra son désaccord avec l'analyse fiscale du bureau d'imposition.

En date du 15 mai 2014, le demandeur déposa une déclaration fiscale selon le modèle 100D, dans laquelle il déclara les revenus obtenus de l'étude où il exerçait en tant que revenus salariaux non exonérés et « *l'indemnité de stage judiciaire* » en tant que revenus salariaux exonérés en précisant dans une lettre d'accompagnement que ce montant ne rentrerait dans aucune des catégories de revenus de l'article 10 LIR et ne devrait pas conséquent en principe pas être déclaré.

Par lettre précitée du 20 mai 2014, le bureau d'imposition l'informa que « *Gemäß §205 (3) der Abgabenordnung, informiere ich sie hiermit, dass die Besteuerung der Einkommensteuer des Jahres 2013 von Ihrer Einkommensteuererklärung im folgenden Punkt abweicht :*

Die „indemnité de stage" ist ein steuerpflichtiges Einkommen und wird als „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" nach Artikel 95 LIR besteuert.

Ihre Einkommensteuererklärung des Jahres 2013 wird wie oben angeführt geändert."

Par courrier du 23 mai 2014, le demandeur contesta cette analyse fiscale.

En droit, le demandeur considère que l'article 95 LIR ne serait pas applicable en l'espèce puisque l'indemnité de stage ne saurait être classifiée en tant que revenu provenant d'une occupation salariée, ni ne saurait rentrer dans aucune des autres catégories visées par l'article 10 LIR. L'indemnité de stage ne rentrant ainsi dans aucune des catégories visées sub 1 à 8 de l'article 10 LIR, elle devrait bénéficier d'une exemption dite « matérielle ».

En premier lieu, le demandeur explique dans ce contexte que pour qu'un revenu puisse être soumis à l'impôt dans l'une des huit catégories des revenus il faudrait qu'il existe de la part du contribuable la recherche d'un gain ; or, en l'espèce il n'aurait toutefois recherché aucun gain en suivant son stage judiciaire en tant qu'avocat au Luxembourg. L'objectif poursuivi étant celui de compléter sa formation afin d'être autorisé à se présenter à l'examen de fin de stage et finalement exercer la profession d'avocat à la cour, l'indemnité de stage par laquelle l'Etat

luxembourgeois soutiendrait les stagiaires serait dès lors davantage à rapprocher d'une bourse d'études. Il en conclut que l'analyse faite par l'administration des Contributions directes visant à qualifier les indemnités de stages comme complément de revenu (« *Zusatzleistungen* ») tombant dans la catégorie de revenu provenant d'une occupation salariée serait erronée puisqu'il n'aurait recherché aucun gain.

Par ailleurs, il relève que l'interprétation grammaticale du terme « *indemnité* » indiquerait que les sommes allouées par l'Etat le seraient afin d'indemniser les jeunes avocats en phase de commencement de leur activité professionnelle et ne tomberaient pas sous la définition de revenu au sens de la LIR. Il rapproche les indemnités versées de la part de l'Etat à des dons, à une bourse de stage ou à une aide de formation. Il précise que l'indemnité serait allouée uniquement en vertu du statut de stagiaire judiciaire au sens du règlement grand-ducal du 10 juin 2009 et serait limitée dans le temps, sans que le stagiaire ne doive solliciter l'octroi de cette indemnité ou se soumettre à des obligations liées au paiement de l'indemnité de stage.

En deuxième lieu, il critique le fait que l'administration des Contributions directes rattache les indemnités de stage aux revenus touchés par le contribuable au cours de l'année 2013, en l'occurrence à des revenus provenant d'une occupation salariée. Il insiste sur le fait qu'il n'existerait ni un contrat de travail entre lui et l'Etat, ni qu'il se trouverait dans un lien de subordination avec l'Etat ; par ailleurs, en l'absence d'une rémunération contre la mise à disposition d'une force de travail, aucun des éléments constitutifs d'une occupation salariée entre l'Etat et lui-même ne serait rempli, de sorte que l'indemnité de stage ne saurait être qualifiée de revenu d'une occupation salariée au sens de l'article 95 LIR.

Il considère comme non pertinente l'argumentation du directeur selon laquelle l'indemnité de stage tomberait dans le champ d'application de l'article 95, alinéa 5 LIR, sous la note de bas de page n°11 inscrite dans le code fiscal en ce que cette disposition viserait exclusivement des indemnités de chômage. Dans ce contexte, il relève qu'il aurait pour la période litigieuse été employé par une étude d'avocats, de sorte à n'avoir été ni chômeur, ni employé dans le cadre d'un contrat d'auxiliaire temporaire sur base duquel il aurait droit à une indemnité allouée par l'Etat, ni dans la cadre d'un stage d'insertion au sens de l'article 5, alinéa 5 et article 14 alinéa 5 de la loi du 12 février 1999 concernant la mise en œuvre du plan national en faveur de l'emploi.

Il relève par ailleurs, que si l'indemnité de stage avait constitué un revenu d'une occupation salariée au sens de l'article 95, celle-ci aurait été passible de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu en vertu de l'article 136 LIR. Le fait qu'aucune retenue à la source n'ait été opérée sur l'indemnité de stage serait un indice supplémentaire que cette indemnité ne saurait être considérée de revenu provenant d'une activité salariée. A cela se rajouterait que si les indemnités de stage devaient constituer des revenus d'une occupation salariée, celles-ci seraient également passibles des cotisations obligatoires auprès du Centre commun de la Sécurité Sociale.

Il soulève par ailleurs qu'il serait inopérant que le directeur indique que les indemnités de stage ne seraient pas à considérer comme un revenu exonéré au sens de l'article 115, puisque pour qu'une somme reçue puisse être considérée comme exonérée, il faudrait d'abord qu'elle rentre dans le champ d'application de la LIR, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce, puisque « *le revenu* » ne relèverait pas d'une des catégories de revenu énumérées à l'article 10 LIR.

Le directeur aurait ainsi commis une erreur d'appréciation en alignant l'imposition des indemnités de stage sur celle des autres catégories de revenus touchés par lui, à savoir, en l'espèce, des revenus provenant d'une occupation salariée. Selon lui, cette analyse serait erronée au motif que l'allocation des indemnités de stage ne serait pas à rattacher à son activité salariée d'avocat mais à son statut de stagiaire judiciaire.

Le délégué du gouvernement soutient en substance que le bulletin litigieux serait établi conformément aux dispositions applicables en l'espèce. Il estime en effet que la notion de revenu salarial au sens de l'article 95 LIR serait à interpréter de manière large et engloberait tous les revenus perçus dans le cadre de l'exercice de l'activité salariée quelle qu'en soit l'appellation et que seraient visés non seulement les produits directs mais également les produits indirects du travail perçus par les salariés, indépendamment qu'ils soient alloués par des personnes autres que l'employeur. Il rappelle que dans le cadre de son stage judiciaire, l'avocat-stagiaire devrait obligatoirement se soumettre à l'accomplissement d'un stage professionnel dont les modalités seraient définies par le règlement grand-ducal modifié du 10 juin 2009 portant organisation du stage judiciaire et règlementant l'accès au notariat, ci-après « le règlement grand-ducal du 10 juin 2009 ». Une indemnité lui serait à ce moment versée mensuellement en application de l'article 9 de la loi du 18 juin 1969 sur l'enseignement supérieur et l'homologation des titres et grade étrangers d'enseignement supérieur et de l'article 38 du règlement grand-ducal précité du 10 juin 2009.

L'indemnité de stage serait en conséquence allouée à l'avocat stagiaire en contrepartie des prestations et travaux que le stagiaire devrait accomplir pendant la période de stage judiciaire et dont la rémunération ne serait pas prise en charge, ni par le patron de stage, ni par les clients personnels du stagiaire. Dans ce contexte, il fait référence à l'article 14 (2) du règlement grand-ducal du 10 juin 2009 selon lequel le stagiaire doit suivre des cours obligatoires et assister à des conférences, de même que le stagiaire doit se soumettre à des épreuves écrites dont la réussite cautionnerait l'accès à l'examen de fin de stage judiciaire. Il en résulterait que l'indemnité viserait la rémunération du stagiaire pour les tâches effectuées pendant la période de stage et dont l'accomplissement serait imposé par la loi. L'indemnité de stage constituerait ainsi un complément à la rémunération touchée de la part du patron de stage, les clients personnels ou l'Etat, notamment dans le cadre des assistances judiciaires.

Il n'y aurait dès lors pas de doute que cette indemnité serait versée à l'occasion de l'exercice de la profession d'avocat-stagiaire et s'y rattacherait d'un point de vue économique. L'indemnité de stage judiciaire serait par ailleurs allouée par l'Etat en vertu de la loi. L'ensemble des revenus perçus par l'avocat-stagiaire dans le cadre de sa profession ferait ainsi partie de son revenu imposable, indépendamment du débiteur de ces revenus. Le certificat émis par le ministre de la justice permettrait de ne plus douter du caractère imposable de l'indemnité de stage qui pourrait subsister.

En ce qui concerne l'argumentation du demandeur selon laquelle l'indemnité ne pourrait être qualifiée de revenu d'une occupation salariale n'ayant été soumis ni à une retenue à la source, ni au prélèvement de cotisations de sécurité sociale par le ministère de la justice, le délégué du gouvernement considère qu'elle serait dénuée de sens dans la mesure où l'Etat ne saurait être qualifié d'employeur au sens de l'article 136 LIR et ne serait par la même occasion ni

en mesure d'effectuer une retenue à la source, ni un prélèvement de cotisations sur les indemnités versées.

Il échet de constater qu'en substance, les parties sont en désaccord sur la qualification à donner à la somme de ... euros versée par le ministère de la Justice au demandeur aux termes de l'article 38 du règlement du 10 juin 2009, le demandeur, d'une part, estimant que cette indemnité de stage serait hors champs d'application de la LIR pour ne rentrer dans aucune catégorie de revenus énumérés à l'article 10 LIR et que de ce fait elle devrait bénéficier d'une exemption matérielle, alors que la partie étatique, d'autre part, considère que cette indemnité constituerait un revenu d'une occupation salariale au sens de l'article 95 LIR et imposable à ce titre.

Il convient de prime abord de rappeler que le tribunal statue en l'espèce en tant que juge de la réformation ; or, le recours en réformation traduit le choix du législateur de confier au juge administratif la mission de statuer au fond et de refaire l'appréciation en fait et en droit, « *voire de refaire - indépendamment de la légalité - l'appréciation de l'administration* »[1] en se plaçant au jour où lui-même est appelé à statuer, de sorte qu'il est irrelevant, dans le cadre d'un recours en réformation, que la décision litigieuse ait été légale et que l'autorité administrative qui en est l'auteur ait agi dans le cadre des pouvoirs qui étaient les siens au moment de la prise de cette décision, dès lors que de l'appréciation du juge du fond, indépendamment, c'est-à-dire sans aucun égard, en faisant abstraction de toute cause d'annulation, et même si la situation de droit et de fait ne devait point avoir évolué depuis la prise de la décision, une autre décision est plus appropriée.

En effet, le juge de la réformation jouit d'une compétence de pleine juridiction, ce qui signifie qu'il soumet le litige dans son ensemble à un nouvel examen et qu'il se prononce, en tant que juge administratif, sur le fond du litige, ayant la compétence de réformer ou de confirmer les décisions de l'autorité administrative, quel que soit le motif sur lequel celle-ci s'est appuyée pour parvenir à la décision contestée. Le juge n'est dès lors pas lié par le motif sur lequel l'autorité administrative s'est appuyée pour parvenir à la décision: la compétence de « *confirmation* » ne peut clairement pas être interprétée dans ce sens. Ainsi, le juge peut, soit confirmer sur les mêmes ou sur d'autres bases une décision prise par l'autorité administrative soit la réformer.

L'impôt sur le revenu est établi sur base du revenu imposable que le contribuable a réalisé pendant l'année d'imposition.

Le revenu imposable est constitué par le total des revenus nets des huit catégories de revenus spécifiques de l'article 10 LIR après compensation des pertes résultant de l'une ou de l'autre de ces catégories de revenus et après déduction des dépenses spéciales au sens de l'article 109 LIR.

Aux termes de l'article 10 LIR : « *Entrent seuls en ligne de compte pour la détermination du total des revenus nets au sens du second alinéa de l'article 7:*

1. le bénéfice commercial,

2. le bénéfice agricole et forestier,

3. le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale,

1 Cour adm. 6 mai 2008, n° 23341C, Pas. adm. 2015, V° Recours en réformation, n° 11.

4. le revenu net provenant d'une occupation salariée,
5. le revenu net résultant de pensions ou de rentes,
6. le revenu net provenant de capitaux mobiliers,
7. le revenu net provenant de la location de biens,
8. les revenus nets divers spécifiés à l'article 99 ci-après. »

Il ressort plus spécifiquement de l'article 10 LIR qu'« *entrent seuls en ligne de compte pour la détermination du total des revenus nets* » les huit catégories de revenus y spécifiées. Un revenu n'est donc imposable que s'il peut être classé dans l'une des huit catégories en question. En effet, l'énumération des revenus est limitative et les revenus qui n'y sont pas mentionnés, bénéficient d'une exemption matérielle[2], tel que correctement énoncé par le demandeur. Par conséquent, tout accroissement de la fortune qui n'est pas mentionné expressément, ne constitue pas un revenu imposable.

Il appartient à ce stade encore de préciser qu'*« aux termes de l'article 11 LIR les revenus nets comprennent également :*

- *Les indemnités et avantages accordés pour perte ou en lieu et place de recettes imposables au sens de la loi ;(…)*
- *Le dédit alloué pour abandon ou le non-exercice d'une activité, ainsi que pour l'abandon d'une participation au bénéfice ou de la perspective de pareille participation ;*(…) »[3]

L'article 11 LIR contient des dispositions communes à toutes les catégories de revenus. Il ne crée pas une nouvelle catégorie de revenu, mais il précise que certaines indemnités ou rentrées sont imposables et qu'elles sont à comprendre dans les catégories de revenus nets auxquelles elles se rapportent du point de vue économique.[4]

Les alinéas 1 et 2 de l'article 11 LIR, définissent les notions d'« indemnités » et de « dédits » comme « *1. les indemnités et avantages accordés pour perte ou en lieu et place de recettes, à condition qu'il s'agisse de recettes qui, en cas de réalisation, auraient fait partie d'un revenu net passible de l'impôt* […] *2. le dédit alloué pour l'abandon ou le non-exercice d'une activité, ainsi que pour l'abandon d'une participation au bénéfice ou de la perspective de pareille participation, à condition qu'en cas de réalisation les recettes provenant de l'activité ou de la participation eussent fait partie d'un revenu net passible de l'impôt* ».

En l'espèce, le directeur considère que l'indemnité de stage serait à imposer en tant que revenu net provenant d'une occupation salariée aux termes de l'article 95.

Les revenus d'une occupation salariée sont ainsi visés par l'article 95 LIR qui qualifie les revenus salariaux de la manière suivante : « *1) Sont considérés comme revenus d'une occupation salariée:*

---

2 Trib.adm. du 18 mai 1998, n° 10320 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n°55
3 Guy POOS, *Notions fiscales de base concernant l'impôt sur le revenu, commentaires des articles 1er à 13 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu*, Etudes fiscales, numéros 124/127, p.91
4 Ibidem p.103

1. les émoluments et avantages obtenus en vertu d'une occupation dépendante et les pensions allouées par l'employeur, avant la cessation définitive de cette occupation;

2. les allocations obtenues après ladite cessation par rappel d'appointements ou de salaires ou à titre d'indemnités de congédiement.

2) Les émoluments et avantages comprennent aussi toutes les indemnités autres que les remboursements non forfaitaires de frais exposés dans l'intérêt exclusif de l'employeur.

3) Les allocations, cotisations et primes d'assurance versées à un régime complémentaire de pension visé par la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension. Ils comprennent également les dotations faites par l'employeur à un régime interne visé par la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension, de même que, lorsque le salarié ou ses ayants droit ont perçu d'un tel régime une prestation versée sous forme de capital, la différence positive entre le capital versé et la provision y relative existant à la clôture de l'exercice précédant celui au cours duquel la prestation est payée.

4) Il est indifférent que les émoluments et avantages soient contractuels ou bénévoles, périodiques ou non périodiques.

5) Sous réserve des dispositions de l'article 115, sont considérés comme revenus d'une occupation salariée notamment: les traitements, salaires, gratifications, tantièmes, les traitements d'attente ou de disponibilité, les indemnités de séjour ainsi que les indemnités de chômage.

6) Sont également considérées comme revenus d'une occupation salariée les rémunérations touchées par les administrateurs et autres personnes exerçant des fonctions analogues auprès des sociétés par actions, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés coopératives ou d'autres collectivités au sens des dispositions régissant l'impôt sur le revenu des collectivités, dans la mesure où ces rémunérations sont accordées en raison de la gestion journalière des sociétés ou collectivités. »

La personne en charge du dossier au sein de l'administration des Contributions directes dans un échange de courriels avec le demandeur précise s'appuyer sur l'article 95 (5) LIR dont une note de bas de page numéro 11) indique que « *Sont également considérées comme revenu provenant d'une occupation salariée l'indemnité d'apprentissage versée au jeune occupé dans un contrat d'auxiliaire temporaire ou se trouvant dans un stage d'insertion* ».

Or, tel que relevé par le demandeur, l'indemnité de stage ne rentre pas *stricto sensu* dans le cadre de l'article 95 LIR, dans la mesure où l'occupation salariée se caractérise par l'existence d'un lien de subordination qui lie un salarié à son employeur. Or, en l'absence de caractère dépendant liant le demandeur au ministère de la justice, le demandeur ne se trouve pas dans une relation de travail avec l'Etat et de ce fait ne touche pas des « *émoluments et avantages obtenus en vertu d'une occupation dépendante* ».

Il est également constant en cause que le demandeur est ni chômeur, ni employé dans le cadre d'un contrat d'auxiliaire temporaire sur base duquel il aurait droit à une indemnité allouée par l'Etat, ni dans la cadre d'un stage d'insertion au sens de l'article 5, alinéa 5 et article 14 alinéa 5 de la loi du 12 février 1999 concernant la mise en œuvre du plan national en faveur de l'emploi, de sorte à ne pas rentrer dans le champ d'application de l'article 95 (5) se référant à la note de bas de page n°11 précitée.

Toutefois, le directeur dans sa décision du 22 juillet 2014 ne prétend pas que le demandeur se trouverait dans un lien subordination par rapport à l'Etat luxembourgeois, ni qu'il serait à considérer comme chômeur, mais il indique d'abord que dans le cadre de son activité d'avocat-stagiaire au sein de l'étude d'avocats en question, Monsieur ... toucherait des revenus d'une occupation salariée au sens de l'article 95 LIR, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté par le demandeur, pour ensuite considérer que l'indemnité de stage judiciaire touchée en vertu de l'article 38 du règlement du 10 juin 2009 constituerait une « *Zusatzleistung (…), die in Verbindung mit der nichtselbständigen Beschäftigung des Rechtsmittelführers als Anwalt stehen* », à savoir que l'indemnité de stage serait versée « *en complément à la rémunération touchée de la part du patron de stage et dont l'accomplissement est imposé par la loi* », le délégué du gouvernement rappelant que cette indemnité serait « *versée à l'occasion de l'exercice de la profession d'avocat-stagiaire et s'y rattache*[rait] *d'un point de vue économique* ».

L'affirmation du demandeur selon laquelle l'indemnité de stage lui serait versée sans qu'aucune contrepartie ne soit attendue de sa part et que celle-ci serait davantage assimilée à un don ou à une bourse d'études, ne se trouve pas vérifiée par les textes de lois applicables.

En effet, en ce qui concerne le stage judiciaire, le règlement grand-ducal du 10 juin 2009 prévoit en ses articles 1er et 2 que « *Pour être admis à la profession d'avocat l'accomplissement d'un stage professionnel, tel que prévu par le présent règlement, est une des conditions auxquelles les stagiaires et candidats doivent se soumettre sans préjudice des conditions prévues dans d'autres dispositions légales ou règlementaires. (…)*

Art. 2.
Le stage professionnel comprend:

1. *une période de cours complémentaires pour tous les stagiaires,*

2. *le stage judiciaire pour l'accès au barreau,*

[…]»

Aux termes de l'article 12 du règlement grand-ducal précité « *L'avocat inscrit à la liste 2 est guidé dans la plaidoirie et la conduite des affaires par son patron de stage* », tandis que l'article 14 pour sa part prévoit que « *Le stage judiciaire a une durée minimale de deux ans.* […] *Pendant le stage judiciaire, le stagiaire doit suivre des cours obligatoires et assister à des conférences à déterminer par le Ministre de la Justice. Les cours obligatoires font l'objet d'un contrôle des connaissances écrit dont la réussite conditionne l'accès à l'examen de fin de stage.* […] »

Aux termes de l'article 38, l'avocat-stagiaire touche pendant la durée normale du stage judiciaire « *une indemnité mensuelle dont le montant est fixé par le Gouvernement en Conseil.* »

Le règlement intérieur de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg, tel qu'adopté par le Conseil de l'Ordre lors de sa réunion du 9 janvier 2013, ci-après le « RIO », pris en son article 2.9 concernant les obligations du stage judiciaire et plus particulièrement l'article 2.9.1, lequel stipule que « *L'assistance des personnes qui ne trouvent pas de défenseur ou dont les revenus sont insuffisants fait partie des devoirs du stage judiciaire.*

Constitue également un devoir du stage judiciaire, l'obligation d'assurer le service d'accueil et d'information juridique et la permanence auprès du cabinet d'instruction et de la police.

L'avocat désigné par le Bâtonnier ou son délégué est tenu d'assurer le service et/ou la permanence et devra être joignable pendant la plage horaire de sa disponibilité. »

Le parton de stage est tenu en vertu de l'article 2.9.2 « *de fournir à son stagiaire l'assistance nécessaire à l'accomplissement de ses obligations du stage. Le patron de stage veillera à assurer un suivi effectif du travail réalisé par le stagiaire.* »

L'avocat stagiaire doit pourtant aux termes des dispositions du règlement grand-ducal du 10 juin 2009 précitées, d'une part, suivre des cours obligatoires, assister à des conférences, passer des contrôles de connaissances écrits qu'il doit réussir afin d'être admis à l'examen de fin de stage.

D'autre part, le stagiaire doit selon le RIO, lors de son stage judiciaire, assister les personnes qui ne trouvent pas de défenseur, assurer le service d'accueil et d'information juridique, répondre aux appels du cabinet d'instruction et de la police lors de ses permanences.

Le patron de stage, pour sa part, doit porter assistance à son stagiaire dans toutes ces obligations professionnelles et lui permettre de suivre les cours et conférences obligatoires, ainsi que les épreuves écrites.

Il est certes vrai que l'avocat-stagiaire est rémunéré par le biais de l'assistance judiciaire par l'Etat pour ses prestations effectuées lors de ses permanences auprès du juge d'instruction ou de la police ou par ses clients personnels, de sorte que l'indemnité de stage judiciaire ne vient donc pas se substituer à ces revenus.

Par contre, l'indemnité de stage constitue une sorte de rémunération de substitution par rapport aux revenus que le stagiaire touche habituellement de la part de son patron de stage, puisque le stagiaire devant se conformer à ses obligations de stage judiciaire, il ne peut pendant ce temps exercer pleinement son activité auprès de son patron de stage.

L'article 11 LIR précité rend imposables certains indemnités, avantages et autres accroissements de fortune dans les catégories de revenus respectives dont ils font économiquement partie. Ces revenus sont soumis aux règles spécifiques des catégories de revenus auxquelles ils se rapportent.

Le numéro 1 de l’article 11 concerne les indemnités et avantages accordés pour perte ou en lieu et place de recettes imposables. Lesdits indemnités et avantages doivent être compris dans le revenu de la catégorie de revenu afférente aux recettes perdues ou remplacées. Si l’indemnité remplace un revenu exempté, elle constitue à son tour une recette non imposable. [5]

Le numéro 2 de l’article 11 LIR a trait aux pertes de recettes essuyées par la suppression de certaines sources de revenus. Cette disposition précise que sont imposables, dans la catégorie respective de revenu net, les dédits alloués pour l’abandon ou le non-exercice d’une activité, ainsi que pour l’abandon d’une participation au bénéfice ou de la perspective de pareille participation, à condition qu’en cas de réalisation, les recettes provenant de l’activité ou de la participation eussent fait partie d’un revenu net passible de l’impôt. A noter qu’il n’existe pas une séparation très nette entre les indemnités dont question au numéro 1 de l’article 11 LIR et celles visées au numéro 2 du même article. Celles-ci ne constituent qu’une sorte de variante des indemnités visées au numéro 1.[6] En effet, le numéro 2 a trait aux pertes de recettes essuyées par la suppression de certaines sources de revenu.[7]

Il résulte de l’économie de l’article 11 points 1 et 2 que tant l’indemnité au sens de l’article 11 point 1 LIR que le dédit au sens de l’article 11 point 2 LIR constituent une recette de substitution versée en remplacement d’autres recettes.

Cette exigence du caractère substitutif est par ailleurs posée d’une manière analogue en droit allemand sur base de la disposition correspondante du paragraphe 24, 1. de la loi sur l'impôt sur le revenu allemande, ayant conservé une teneur identique à celle de l’article 11 points 1 et 2 LIR.[8]

Dès lors, lorsqu’on cède un droit à des recettes passibles de l’impôt, l’émolument reçu en échange représente pour le cédant une indemnité au sens de l’article 11, numéro 1.[9]

Un parallèle peut ainsi être tiré avec les indemnités accordées pour des charges honorifiques ou politiques qui rentrent dans les prévisions de l’article 11, numéro 1 LIR, dans la mesure où elles sont accordées pour perte de gains ou de temps.[10]

Dès lors, dans la mesure où, d’après les explications sus-visées, la somme de ... euros a été payée au demandeur en contrepartie des obligations lui incombant pendant sa période de stage, obligations l’empêchant d’exercer pendant le temps lui dédié son activité rémunérée d’avocat, cette indemnité rentre dans la définition de revenu de substitution tel que retenu à

---

5 Ibidem p. 103
6 Ibidem p. 106
7 Trav. Parl. Doc n°571, plus particulièrement 571/04 : Projet de loi portant réforme de l'impôt sur le revenu Commentaire des articles Titre I. - Impôt sur le revenu des personnes physiques articles de 1 à 118, p.127
8 Blümich, EStG-Kommentar, § 24, n° 6-s; Herrmann-Heuer-Raupach, EStGKommentar, § 24, Anm. 21-s; Schmidt, EStG-Kommentar, 17e édit., § 24, n° 5-s
9 Trav Parl. Doc n°571 précité
10Guy POOS, Etudes fiscales précitées, p.104

l'article 11. En l'espèce, l'indemnité de stage constitue un revenu de substitution par rapport au revenu habituellement perçu par l'avocat-stagiaire lors de son stage judiciaire de la part de son patron de stage. En l'espèce, le demandeur ayant été avocat-salarié pendant la période litigieuse, l'indemnité de stage est imposable en tant que revenu d'une occupation salariée, se rattachant d'un point de vue économique à cette catégorie de revenus.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le demandeur n'a pas établi que l'indemnité de stage touchée par lui en vertu du règlement grand-ducal du 10 juin 2009 ne saurait être considérée comme un revenu imposable, dans la mesure où celle-ci constitue un revenu de substitution visé à l'article 11 LIR renvoyant aux catégories de revenu de l'article 10 LIR, de sorte qu'à défaut d'autres moyens, le recours est à rejeter comme non fondé, et ce d'autant plus qu'il ressort spécifiquement du certificat relatif aux indemnités allouées par l'Etat de Monsieur ... pour l'année 2013 que cette indemnité est « *pour les salarié(e)s et pensionné(e)s de l'Etat, en dehors de la rémunération régulière* » et que la totalité du montant de l'indemnité est imposable.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de rejeter la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 500 euros formulée par le demandeur dans sa requête introductive d'instance, ladite indemnité étant en tout état de cause non fondée, le demandeur s'étant représenté lui-même.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit en la forme le recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 22 juillet 2014;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

rejette la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 11 janvier 2016 par :

Marc Sünnen, président,
Alexandra Castegnaro, juge,
Hélène Steichen, juge

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

Schmit Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 11.1.2016
Le greffier du tribunal administratif